



Restituição do indébito nas operações de importação por conta e ordem de terceiro: apropriação indevida pelas *tradings*?

Autor: André Luís Charan

Juiz Federal Substituto

publicado em 30.04.2015

 [\[enviar este artigo\]](#)

 [\[imprimir\]](#)

Resumo

O presente artigo apresenta um estudo do pagamento indevido e da restituição do indébito nas operações de importação por conta e ordem de terceiro. Aquele que recolheu aos cofres públicos valores indevidos sob o rótulo de tributo deve ser devidamente ressarcido. A uma, pelo princípio que veda o enriquecimento sem causa; e, a duas, pelo princípio da legalidade estrita, não podendo o Estado se locupletar ilicitamente de valores que não se originaram de obrigações tributárias legais e legítimas. As operações de importação por conta e ordem de terceiro são realizadas por intermédio de uma empresa especializada – *trading* –, legalmente considerada a importadora de direito. Contudo, esta atua como mera mandatária da adquirente das mercadorias introduzidas em território nacional, a qual é a importadora de fato e se submete a todos os ônus financeiros da tributação na operação.

Palavras-chave: Artigo. Direito Tributário. Restituição de indébito. Importação por conta e ordem de terceiro.

Sumário: Introdução. 1 Do poder de tributar ao pagamento indevido. 2 Pagamento indevido e restituição do indébito. 3 Legitimidade para restituição do indébito. 4 O pedido de restituição nas operações de importação. Desenvolvimento das importações. 5 Tributação e importação. 5.1 Importação direta. 5.2 Importação por conta e ordem de terceiro. Conclusão. Referências

Introdução

O presente artigo tem por objetivo realizar uma aproximação entre o instituto da restituição do indébito tributário e a operação de importação na modalidade por conta e ordem de terceiro.

Para cumprir a tarefa enunciada, alguns temas demandam uma abordagem preliminar. A restituição do indébito, em que pese ser assunto já bastante debatido entre os estudiosos, é o primeiro deles. Uma passagem superficial sobre a sua configuração e os seus fundamentos será suficiente para os fins do presente estudo.

A evolução das importações e seus efeitos jurídicos também merecem um capítulo, até chegar ao tema importação por conta e ordem de terceiro.

Essa modalidade de operação foi recentemente instituída pela MP nº 2.158/01 e regulamentada pela Secretaria da Receita Federal pela Instrução Normativa nº 225/05.

Por fim o vínculo entre os dois núcleos (restituição do indébito e importação por conta e ordem de terceiros) será estabelecido com a verificação de quem poderá pedir a restituição de eventuais valores recolhidos de forma indevida.

1 Do poder de tributar ao pagamento indevido

De início, é necessário realizar uma abordagem sobre a constituição do crédito tributário, fato jurídico que precede o indébito e sua respectiva restituição.

A constituição do crédito tributário depende de uma sequência lógica de atos. Inicialmente a Constituição Federal, ao fixar as regras a respeito do Sistema Tributário Nacional, dispõe sobre a estrutura básica do sistema e distribui as competências tributárias entre os entes federativos. Estes, no exercício da parcela de poder de tributar atribuída pelo texto constitucional, exercem sua competência tributária e editam as leis instituidoras de tributos. Essas leis contêm normas que descrevem as situações, os fatos relevantes tributáveis para o surgimento da obrigação entre particular e Estado. Ou seja, a lei fixa a hipótese de incidência dos tributos, que nada mais é do que a descrição abstrata dos fatos tributáveis, bem como a definição da base de cálculo, dos sujeitos ativo e passivo e da alíquota.

A obrigação tributária surgirá quando se verificar, no mundo dos fatos, ocorrida a situação definida em lei como necessária e suficiente para ocorrência do fato gerador.⁽¹⁾ Este também é denominado fato imponible ou fato tributável. Nesse ponto nascerá a relação jurídico-tributária ou obrigação tributária, que é uma relação obrigacional formada por um sujeito ativo e um sujeito passivo (elemento subjetivo), tendo por objeto uma prestação (elemento objetivo), e pelo elemento ideal: o vínculo jurídico.

Sobre o tema do surgimento da obrigação jurídico-tributária, não se pode deixar de transcrever as lições de Geraldo Ataliba:

“A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo.”

Mais a frente:

“O fato imponible, que há de ser um fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, no mundo fenomênico, como acontecimento fático, sensível, palpável, concreto, material, apreensível e que corresponde à ‘imagem abstrata’ – como diz A. D. Giannini – que dele faz a lei. [...] Estas linhas deixam manifesta a distinção entre a h.i. – descrição legal hipotética dos fatos aptos a determinarem o nascimento de obrigações tributárias – e o fato imponible, como concretização, realização efetiva dos fatos descritos. [...] A lei (h.i.) descreve hipoteticamente certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente esses fatos *hic et nunc*, com a consistência prevista na lei e revestindo a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata, reconhece-se que desses fatos nascem obrigações tributárias concretas. A esses fatos, a cada qual designamos ‘fato imponible’ (ou fato tributário). [...] A h.i. contém um arquétipo, um protótipo bem circunstanciado. O fato imponible é a materialização desse arquétipo legal.”⁽²⁾

Cuida-se, assim, de uma obrigação *ex lege* que não depende da vontade dos sujeitos. Ocorrido o fato gerador, o próximo passo será apurar o montante do tributo, identificar o devedor e fixar o prazo para pagamento. Essa operação atribui certeza e liquidez à obrigação. O procedimento destinado a verificar a ocorrência do fato gerador, a identificação da matéria tributável, do sujeito passivo e da possível pena aplicável denomina-se lançamento e é regulado pelos artigos 142 e seguintes do Código Tributário Nacional. O artigo 142 tem a seguinte redação:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o

crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Somente depois de efetuado o regular lançamento é que surgirá o crédito tributário, certo quanto à sua existência e líquido quanto ao valor.

Concluído o lançamento, seja pela modalidade de ofício, por declaração ou por homologação (pagamento antecipado pelo sujeito passivo), e tendo a obrigação tributária se tornado líquida e exigível, o pagamento poderá então ser considerado indevido se houver cobrança ou recolhimento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido, erro na identificação do sujeito passivo, alíquota ou no próprio cálculo, ou no caso de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, nos termos do art. 165 do CTN.

Não havendo pagamento do tributo ou impugnação ao lançamento, surgirá para o Fisco a pretensão de cobrar o crédito tributário pelos meios próprios.

2 Pagamento indevido e restituição do indébito

O pagamento indevido não é um capítulo novo em direito tributário, e diversos doutrinadores já se debruçaram exaustivamente sobre o tema. A primeira observação diz respeito à impropriedade na denominação de indébito tributário, uma vez que, se alguém recolheu algo a título de tributo, não seria propriamente tributo, já que a obrigação tributária surge exclusivamente por força de lei. Nesse sentido, afirma Luciano Amaro:

“Com efeito, na restituição (ou repetição) do indébito, não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos (indevidamente) a esse título. Alguém (o *solvens*), falsamente posicionado como sujeito passivo, paga um valor (sob o rótulo de tributo) a outrem (o *accipiens*), falsamente rotulado de sujeito ativo. Se inexistia obrigação tributária, de igual modo não havia nem sujeito ativo, nem sujeito passivo, nem tributo devido.”(3)

Sobre essa discussão, o tributarista Paulo de Barros Carvalho apresenta opinião em sentido manifestamente contrário:

“A importância recolhida a título de tributo pode ser indevida, tanto por exceder ao montante da dívida real quanto por inexistir dever jurídico de índole tributária. Surge, então, a controvertida figura do tributo indevido, que muitos entendem não ser verdadeiramente tributo, correspondendo antes a mera prestação de fato. Não pensamos assim. As quantias exigidas pelo Estado, no exercício de sua função impositiva, ou espontaneamente pagas pelo administrado, na convicção de solver um débito fiscal, têm a fisionomia própria das entidades tributárias, encaixando-se bem na definição do art. 3 do Código Tributário Nacional. A contingência de virem a ser devolvidas pelo poder público não as descaracteriza como tributo, e para isso é que existem os sucessivos controles de legalidade que a Administração exerce e dos quais também participa o sujeito passivo, tomando a iniciativa ao supor descabido o que lhe foi cobrado, ou postulando a devolução daquilo que pagara indebitamente.”(4)

A repetição do indébito tem como principais fundamentos a legalidade e a vedação do enriquecimento sem causa.

Para Ricardo Alexandre,

“é cediço em direito que quem pagou o que não era devido possui o direito à restituição. O fundamento da regra é princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, pois não é justo que alguém obtenha um aumento patrimonial sem

que tenha concorrido para tanto, sendo apenas beneficiário de erro de outrem.”(5)

Alexandre Rossato da Silva Ávila, por sua vez, pondera que, “frente ao princípio da legalidade, a confissão de dívida fiscal que não encontrar amparo na lei não constitui óbice à devolução ou compensação, já que apenas a obrigação tributária legítima, nascida por força da lei, e não da confissão, é que tem o poder de constranger o contribuinte ao pagamento do tributo.”(6)

Justamente pelo caráter legal da obrigação tributária é que aquele que recolheu o tributo indevido ou maior que o devido pode pleitear a restituição ou a compensação independentemente de prévio protesto ou de prova de ter agido com erro.

Para fins de reconhecimento do pagamento indevido e possibilidade de sua restituição, importa a distinção entre tributos diretos e tributos indiretos. Cuida-se de uma classificação feita pela doutrina.

Diretos seriam aqueles tributos nos quais o próprio sujeito passivo da obrigação suportará o ônus financeiro da tributação, sem transferi-lo a qualquer outra pessoa. Já no indireto, o legislador determina que o sujeito passivo (contribuinte de direito) repasse o ônus financeiro da tributação para um terceiro, o contribuinte de fato, concretizando a denominada repercussão do encargo econômico-financeiro.

Essa classificação é alvo de muitas críticas pelo fato de que, sob o aspecto exclusivamente econômico, quase todos os impostos e contribuições têm seus valores repassados a terceiros por meio da inclusão nos custos da operação. Ou seja, o comerciante, ao calcular o valor de venda a consumidor de seus produtos, repassará não apenas o ICMS e o IPI (impostos indiretos), mas também outros custos tributários (contribuições sociais, taxas de serviço, etc.).

Para Luciano Amaro,

“essa classificação é fonte de incertezas, pois não raras vezes tributos ditos ‘indiretos’ não são repassados a terceiros, mas suportados pelo próprio contribuinte de direito. Por outro lado, é difícil encontrar um tributo dito ‘direto’ que não possa, por algum instrumento, ser ‘embutido’ no preço de bens ou serviços e, portanto, ‘repassado’ a terceiros.”(7)

Entretanto, é preciso atentar que a classificação tem cunho jurídico, e não exclusivamente econômico. Assim, para fins de classificação em diretos e indiretos, a repercussão deve ser jurídica, e não meramente econômica. No caso do ICMS, por exemplo, há repercussão econômica do encargo financeiro não porque o comerciante repassa os valores embutidos no preço da mercadoria, mas porque a sua disciplina normativa possibilita que o vendedor/comerciante/prestador de serviços transfira o encargo para o consumidor.

A precitada classificação precisa ser abordada em razão de seus efeitos no âmbito dos pedidos de restituição dos pagamentos indevidos. O Código Tributário Nacional possui dispositivo legal expresso sobre a restituição do indébito para os tributos ditos “indiretos”.

O art. 166 do Código dispõe que “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

3 Legitimidade para restituição do indébito

Uma vez reconhecido o caráter indevido do recolhimento realizado pelo sujeito

passivo ou por aquele que se diz sujeito passivo de uma obrigação tributária, é preciso verificar quem possui legitimidade para pleitear a devolução do montante.

De início, não há qualquer dificuldade em dizer que terá legitimidade para postular a restituição quem efetivamente suportou o ônus financeiro de recolher os valores indevidos. Tal entendimento é mera decorrência do princípio da vedação do enriquecimento sem causa. Ora, aquele que pagou um valor indevido (total ou parcialmente) tem direito à restituição.

O que o art. 166 do CTN visa, mediante a exigência de prova de ter o interessado suportado o pagamento ou de estar autorizado por quem suportou, é justamente evitar o locupletamento sem causa daquele que se colocar como sujeito passivo de uma obrigação tributária, repassar o ônus financeiro a terceiros e, na sequência, buscar a restituição indevida dos valores que não recolheu. Luciano Amaro explicita com propriedade:

“O Código, na esteira da Súmula 546 do Supremo Tribunal Federal, preocupou-se com a hipótese de alguém se pôr na condição de ‘contribuinte de direito’, recolher o tributo indevido, repassá-lo a terceiro e, maliciosamente, pleitear para si a restituição, sem dela dar conta a terceiro. Por isso, exige ou que o terceiro autorize o pleito ou que o *solvens* demonstre não ter transferido o ônus financeiro ao terceiro.”(8)

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal editou as Súmulas 71 e 546, respectivamente, nos seguintes termos:

“**71.** Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.”

“**546.** Cabe a restituição do tributo pago indevidamente quando reconhecido por decisão que o contribuinte ‘*de jure*’ não recuperou do contribuinte ‘*de facto*’ o ‘*quantum*’ respectivo.”

Alguns doutrinadores questionaram essa posição sumulada no enunciado 71, sustentando que haveria uma verdadeira “institucionalização” do enriquecimento ilícito pelo Estado, uma vez que, se alguém recolheu valores indevidamente, o fato de eles não serem devidos não implicaria reconhecer que deveriam ser apropriados pelo Fisco. Entretanto, entendeu o STF que, se o enriquecimento indevido fosse inevitável, melhor que fosse do Estado, e não do particular, uma vez que os valores seriam então repartidos por toda a sociedade.

Partilha dessa posição o professor Paulo de Barros Carvalho:

“Estamos em que, se não há fundamento jurídico que ampare o Estado, no caso de haver recebido valores indevidos de contribuintes que transferiram o impacto financeiro a terceiros, também não há justo título para que estes, os sujeitos passivos que não provaram haver suportado o encargo, possam predicar a devolução. E, na ausência de títulos de ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias ao patrimônio do Estado.”(9)

Tanto o sujeito passivo contribuinte como o responsável detém legitimidade para pedir a devolução do indébito. Nesse ponto, Alexandre Rossato da Silva Ávila assim sintetiza:

“O sujeito passivo legitimado para postular a devolução abrange o próprio contribuinte ou o responsável. Caso o responsável tenha apenas o dever de efetuar a retenção e pagar o tributo em nome do devedor, ele não será legitimado para postular a devolução. Nesse caso, a fonte pagadora nada desembolsou, porque o tributo era devido pelo terceiro. De outra parte, se pagou o tributo na condição de responsável porque descumpriu com a sua obrigação de

retê-lo, aí sim possui legitimidade para postular a devolução.”(10)

4 O pedido de restituição nas operações de importação. Desenvolvimento das importações

A história da sociedade, desde o remoto período da antiguidade (época do surgimento das primeiras civilizações), evidencia que a relação entre diferentes povos e culturas se mostrou necessária e fecunda.

Ainda que o desenvolvimento da história demonstre a dificuldade nas relações políticas, uma vez que vários foram os conflitos entre tribos, povos, cidades-estados ou países, motivados por fatores territoriais, ideológicos e religiosos, a motivação de grande parte dos conflitos dizia respeito a fatores econômicos. Disputas entre territórios estratégicos como porções férteis de terra, regiões próximas a cursos d'água e matéria-prima, entre outros, marcaram diferentes civilizações.

O período clássico ficou marcado pelos conflitos entre gregos e persas, Roma e Cartago, além das sucessivas guerras civis que levaram Roma da república ao império. Já no período contemporâneo, têm-se a guerra da secessão nos EUA, as duas grandes guerras mundiais e os conflitos mais recentes (guerra fria, guerra da Coreia, guerra do Vietnã, guerra do Golfo e guerra do Iraque).

Entretanto, em que pesem todos os conflitos ocorridos, é fato que, após as grandes guerras mundiais e a edição das declarações universais de direitos humanos, houve maior aproximação entre os países e criação de um propício ambiente para a denominada globalização.

Resumidamente, acerca da interação entre povos e culturas:

“Os seres humanos têm interagido por longas distâncias por milhares de anos. A Rota da Seda, que ligava Ásia, África e Europa, é um bom exemplo do poder transformador de troca que existia no ‘Velho Mundo’. Filosofia, religião, língua, as artes e outros aspectos da cultura espalharam-se e misturaram-se nas nações. Nos séculos XV e XVI, os europeus fizeram descobertas importantes em sua exploração dos oceanos, incluindo o início das viagens transatlânticas para o ‘Novo Mundo’ das Américas. O movimento global de pessoas, bens e ideias expandiu-se significativamente nos séculos seguintes. No início do século XIX, o desenvolvimento de novas formas de transporte, como o navio a vapor e as ferrovias, e as telecomunicações permitiram um intercâmbio global mais rápido.”(11)

Sem ingressar na controvérsia acerca da origem do fenômeno da globalização, em suma, cuida-se da intensificação internacional da integração econômica, social, cultural e política.

“É tido como início da globalização moderna o fim da Segunda Guerra Mundial, com a vontade de impedir que uma monstruosidade como ela ocorresse novamente no futuro, sendo que as nações vitoriosas da guerra e as devastadas potências do eixo chegaram à conclusão de que era de suma importância para o futuro da humanidade a criação de mecanismos diplomáticos e comerciais para aproximar cada vez mais as nações umas das outras. Desse consenso nasceram as Nações Unidas e começou a surgir o conceito de bloco econômico pouco após isso, com a fundação da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço – Ceca.

A necessidade de expandir seus mercados levou as nações a, aos poucos, começarem a se abrir para produtos de outros países, marcando o crescimento da ideologia econômica do liberalismo.

Atualmente os grandes beneficiários da globalização são os grandes países emergentes, incluindo o Brics (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul), com grandes economias de exportação, grande mercado interno e cada vez maior

presença mundial.”(12)

É possível dizer que, no século XXI, sob o influxo dos movimentos da economia mundial globalizada, tanto o escopo quanto o alcance dos institutos e das formas de direito foram readequados à nova realidade social, econômica e política.

Nesse contexto econômico-internacional-globalizado, verifica-se um real incremento nas operações de importação e exportação. No Brasil, teve início, no ano de 1988, um movimento de abertura comercial com propósito de ampliar a participação brasileira no mercado internacional, por meio de uma nova política de comércio exterior, pautada na diminuição da proteção da indústria nacional (redução das alíquotas do imposto de importação, eliminação dos regimes especiais e das barreiras não tarifárias).

E tais operações possuem regramento e efeitos jurídicos próprios, especialmente no que tange às obrigações tributárias perante o Fisco.

5 Tributação e importação

Importar corresponde à atividade de trazer para dentro do país um bem ou serviço. E essa operação de fazer ingressar em território nacional mercadoria ou serviço é considerada fato gerador de diversos tributos: imposto de importação (art. 153, inciso I, CF), imposto sobre produtos industrializados – IPI (art. 153, inciso IV, CF), imposto sobre operações financeiras – IOF (art. 153, inciso V, CF), Cofins – Importação e PIS – Importação (art. 195, inciso IV, CF), imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS (art. 155, § 2º, inciso IX, letra a, CF) e imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS (art. 156, inciso III, CF).

Além da classificação em relação à repercussão do encargo econômico-financeiro – tributos diretos e indiretos –, há outra que merece menção no presente estudo, quanto às bases econômicas de incidência. Tomando com base esse critério de diferenciação, o CTN classifica os impostos sobre o comércio exterior: imposto de importação e imposto de exportação.

Os tributos incidentes sobre a operação de importação deverão ser recolhidos pelo sujeito passivo, que é o importador. E nesse ponto surge a controvérsia central do presente artigo.

5.1 Importação direta

Na importação pela modalidade direta, o adquirente da mercadoria figura como importador e promove a operação em seu próprio nome, não havendo maiores dificuldades em relação ao legitimado para pleitear a restituição de eventual indébito.

Tendo em vista que o adquirente figurará como importador (sujeito passivo das obrigações tributárias), sobre ele recairá a responsabilidade de arcar com todos os ônus financeiros da tributação. Em consequência, terá ele legitimidade para pleitear a devolução de valores recolhidos de forma indevida ou maior do que a devida.

5.2 Importação por conta e ordem de terceiro

Diferente é a situação daquele que realiza a operação de importação na modalidade por conta e ordem de terceiro.

É comum que as empresas não disponham de uma estrutura organizada para realizar suas operações internacionais e optem pela terceirização desse tipo de serviço.

Cada vez mais e por diversos motivos, as organizações vêm optando por

focar-se no objeto principal do seu próprio negócio (atividades-fim) e por terceirizar as atividades-meio do seu empreendimento.

Essa tendência ocorre também no comércio exterior, quando, por exemplo, uma ou mais atividades relacionadas à execução e ao gerenciamento dos aspectos operacionais, logísticos, burocráticos, financeiros, tributários, entre outros, da importação de mercadorias são transferidas a um especialista.(13)

A modalidade de importação por conta e ordem de terceiro foi instituída no ordenamento pátrio pela MP 2.158/01:

“Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I – estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014);”

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao contido no artigo 80, inciso I, da MP 2.158/01, acima transcrito, editou a Instrução Normativa nº 225/02 que estabeleceu os requisitos e as condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros.

As legislações do PIS e da Cofins trazem expressamente a possibilidade de aplicação dessa modalidade de importação, respectivamente, no artigo 27 da Lei nº 10.637/02(14) e nos artigos 6º e 18 da Lei nº 10.865/04,(15) ambas regulamentadas pelo Decreto nº 4.524/04 e pela IN SRF 247/02.

A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).

Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, a contratação do transporte, do seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem –, que é uma mera mandatária da adquirente.(16)

A empresa prestadora do serviço é denominada de *trading* e figura como mera mandatária do adquirente, que seria o verdadeiro importador ou importador de fato. É justamente esse importador de fato que adquire a propriedade das mercadorias, sendo a *trading* uma intermediária que terá apenas a posse das mercadorias momentaneamente. Por fim, caberá ao importador de fato, verdadeiro adquirente das mercadorias, o recolhimento de todos os tributos incidentes sobre a operação, e não a importadora de direito.

Nesse sentido, são esclarecedoras as informações prestadas pela Secretaria da Receita Federal acerca do tratamento tributário diferenciado quanto à importadora e quanto à adquirente:

“Embora devam ser contabilizadas tanto as entradas das mercadorias importadas como os recursos financeiros recebidos dos adquirentes – para fazer face às despesas com a importação ou, até mesmo, aos pagamentos efetuados aos fornecedores estrangeiros –, esses lançamentos não devem e não podem ser computados como bens, direitos ou receitas da importadora, pelo contrário, são

bens e direitos dos terceiros adquirentes dessas mercadorias.

Consequentemente, a receita bruta da importadora, para efeito de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, corresponde ao valor dos serviços por ela prestados, nos termos do artigo 12 do Decreto nº 4.524, de 2002, e dos arts. 12 e 86 a 88 da **IN SRF nº 247/02**. Por essa razão, não caracteriza operação de compra e venda a emissão de nota fiscal de saída das mercadorias importadas, do estabelecimento do importador para o do adquirente, nem o importador pode descontar eventuais créditos gerados pelo recolhimento dessas contribuições por ocasião da importação realizada, que poderão ser aproveitados, no entanto, pelo adquirente. É o que determina o artigo 18 da Lei nº 10.865/04.

Quanto à adquirente:

No que se refere à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, ainda que seja o importador o contribuinte de direito e que este venha a recolher os valores devidos, o pagamento termina por ser efetuado com recursos originários do próprio adquirente, logo, por este devem ser aproveitados os créditos porventura utilizados na determinação dessas mesmas contribuições incidentes sobre o seu faturamento mensal. É o que estabelece o artigo 18 da **Lei nº 10.865/04**.”

Resta evidente que a *trading* recolherá as contribuições – Cofins e PIS – sobre o valor do **seu faturamento, considerado apenas como a receita bruta decorrente da prestação de seus serviços**. Ou seja, a prestadora de serviço (importadora de direito) não deverá incluir os créditos utilizados na determinação das contribuições incidentes sobre o faturamento mensal.

A empresa adquirente (importadora de fato) é quem suporta o ônus financeiro da tributação, fornecendo recursos à prestadora de serviço para pagamento dos tributos.

Não se cuida aqui de investigar a natureza jurídica das contribuições sociais (PIS e Cofins) e se os seus arquétipos normativos têm previsão da repercussão jurídica do ônus da tributação. Nesse ponto o Tribunal Regional Federal da 4ª Região possui jurisprudência pacífica no sentido de que as contribuições sociais configuram tributos diretos que não repercutem juridicamente:

“PROCESSUAL CIVIL. REMESSA OFICIAL. NÃO CONHECIMENTO. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. ART. 166 DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. Estando a decisão monocrática em consonância com a jurisprudência do Plenário do STF, não se conhece da remessa oficial. Aplicação do art. 475, § 3º, do CPC. 2. Segundo entendimento desta Corte e do egrégio STF, é inconstitucional a expressão ‘acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições’, contida no inc. I do art. 7º da Lei nº 10.865/04, porquanto desbordou do conceito corrente de valor aduaneiro, violando o art. 149, § 2º, III, *a*, da Constituição. 3. Em se tratando de contribuições, como é o caso do PIS e da Cofins, é inaplicável a regra do art. 166 do CTN, visto que se trata de tributo direto, o qual, por sua natureza, não comporta repercussão jurídica, mas meramente econômica, comum a todas as espécies tributárias, e que, por não possuir mecanismos de comprovação, não interessa ao Direito Tributário. 4. Honorários advocatícios de sucumbência arbitrados em R\$ 10.000,00 (dez mil reais), atualizados pelo IPCA-E, considerado o disposto no art. 20, § 4º, do CPC, bem como os precedentes desta Corte.” (TRF4, APELREEX 5016694-84.2013.404.7200, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, juntado aos autos em 27.02.2014)

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. LEGITIMIDADE ATIVA. ART. 166 CTN. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS. IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR

ADUANEIRO. ACRÉSCIMOS CONFERIDOS PELO INCISO I DO ARTIGO 7º DA LEI Nº 10.865/2004. INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL. 1. Não se aplica a regra do art. 166 do CTN às contribuições, como é o caso do PIS e da Cofins, já que são tributos diretos que não comportam repercussão jurídica, mas meramente econômica. Outrossim, não possuem mecanismos de comprovação e, por conseguinte, não interessam ao Direito Tributário. 2. Em 20 de março de 2013, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 559937, concluiu pela inconstitucionalidade da inclusão de ICMS, bem como do PIS/Pasep e da Cofins, na base de cálculo dessas mesmas contribuições sociais incidentes sobre a importação de bens e serviços. 3. É legítima a incidência do PIS e da Cofins sobre importação de produtos e serviços, contudo, deve ser considerado como base de cálculo somente o valor aduaneiro, que não abrange as exações tributárias eventualmente incidentes sobre a importação.” (TRF4, APELREEX 5021399-28.2013.404.7200, Primeira Turma, Relatora p/ Acórdão Maria de Fátima Freitas Labarrère, juntado aos autos em 15.08.2014)

Nesse sentido, em se tratando de tributo direto que não gera qualquer repercussão jurídica, vige a regra geral no sentido de que terá direito de buscar a restituição de valores indevidamente recolhidos apenas aquele que suportou o ônus de tal recolhimento.

Não há necessidade de tecer longas considerações e citações doutrinárias acerca da natureza jurídica das contribuições, se tributação direta ou indireta, se seria necessário a empresa prestadora dos serviços demonstrar que recolheu as contribuições ou que detém autorização para fins de aplicação do art. 166 do CTN. Isso porque o pedido de restituição do indébito deve ser formulado por aquele que suportou o ônus financeiro da tributação, seja o tributo classificado como direto, seja como indireto, já que tem como fundamento a vedação do enriquecimento sem causa.

Nessa seara, nos casos de importação realizada por *trading* pela modalidade direta ou por encomenda, terá ela legitimidade para postular valores indevidos ou recolhidos em montante superior ao devido, já que em tais situações a *trading* não presta serviços a terceiros, realizando a importação e suportando todos os ônus tributários da operação.

Por sua vez, nos casos de importações por conta e ordem de terceiro, em que a *trading* atua como prestadora de serviços, carecerá de legitimidade para buscar a restituição de tributos indevidamente recolhidos (total ou parcialmente) por parte das adquirentes, uma vez que foram estas que suportaram todos os custos e ônus tributário da operação.

O acolhimento de pedidos administrativos ou deduzidos em juízo pelas prestadoras de serviços (importador de direito) para que pudessem obter a restituição de valores que, de fato, foram recolhidos pelos adquirentes das mercadorias (importador de fato), implicaria verdadeira chancela da Administração e do Poder Judiciário da apropriação indébita promovida pela *trading*, com consequente locupletamento destituído de qualquer causa legal.

Do exposto, denota-se a importância de uma atuação combativa desse tipo de conduta por parte do Poder Judiciário, evitando que, posteriormente, os legítimos detentores do direito à restituição do indébito – adquirentes/importadoras de fato – sejam impedidos de exercê-lo pela indevida apropriação antecipada dos valores pela *trading*/importadora de direito; ou pior: que a União – Fazenda Nacional tenha que restituir os valores em duplicidade para importador de direito e de fato, tudo em prejuízo ao Erário.

Conclusão

De todo o exposto, pode-se concluir que as operações de importação se intensificaram no Brasil após a ampliação de sua participação no mercado

internacional pela redução das barreiras não alfandegárias e pela redução da alíquota do imposto de importação.

Esse contexto levou as empresas brasileiras a reestruturarem suas operações, incluindo as importações em suas rotinas. Essas importações, por sua vez, podem ser realizadas de modo direto, pela própria empresa adquirente das mercadorias no exterior, ou por intermédio de uma empresa prestadora de serviços especializada, também conhecida como *trading*.

O estudo da restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de tributos foi essencial para demonstrar a diferença das sistemáticas aplicáveis aos tributos diretos e aos indiretos, sendo fundamento de ambas o princípio da vedação do enriquecimento sem causa.

Por fim, é de se destacar que a empresa prestadora dos serviços de importação – *trading* (importadora de direito) – não possui direito, tampouco legitimidade, para pleitear a restituição de eventuais valores recolhidos a título de PIS – Importação e Cofins – Importação pela adquirente (importadora de fato) nas operações de importação realizadas na modalidade por conta e ordem de terceiros, sob pena de o Poder Judiciário avaliar o enriquecimento sem causa das prestadoras de serviços de importação.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 1997.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Lançamento Tributário. In: **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2008. Material da 6ª aula da disciplina Obrigação e Crédito Tributários, ministrada no curso de pós-graduação *lato sensu* televirtual em Direito Tributário – Unisul/Rede LFG. < <http://pt.wikipedia.org/wiki/Globaliza%C3%A7%C3%A3o>>. Acesso em: 13 out. 2014.

< <http://www.receita.fazenda.gov.br/TextConcat/Default.asp?Pos=1&Div=Aduana/ContaOrdemEncomenda/ContaOrdem/>>. Acesso em: 13 out. 2014.

Notas

1. “Art. 114 do CTN: Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”
2. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed., 6. tir. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 59-62.
3. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 445.
4. CARVALHO, Paulo de Barros. Lançamento tributário. In: **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. Material da 6ª aula da disciplina Obrigação e Crédito Tributários, ministrada no curso de pós-graduação *lato sensu* televirtual em Direito Tributário – Unisul/Rede LFG. p. 6.
5. ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2007. p. 392.

6.ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007. p. 351.

7. AMARO, op.cit., p. 112.

8. AMARO, op.cit., p. 450.

9. CARVALHO, op.cit., p.7.

10. ÁVILA, op.cit., p. 351.

11. <http://pt.wikipedia.org/wiki/Globaliza%C3%A7%C3%A3o>

12. Ibidem.

13.<http://www.receita.fazenda.gov.br/TextConcat/Default.asp?Pos=1&Div=Aduana/ContaOrdemEncomenda/ContaOrdem/>

14. "Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001."

15. "Art. 6º. São responsáveis solidários: I – o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; (...)

Art. 18. No caso da importação por conta e ordem de terceiros, os créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta lei serão aproveitados pelo encomendante."

16. <http://www.receita.fazenda.gov.br/TextConcat/Default.asp?Pos=2&Div=Aduana/ContaOrdemEncomenda/ContaOrdem/>

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023:2002/ABNT):

CHARAN, André Luís. Restituição do indébito nas operações de importação por conta e ordem de terceiro: apropriação indevida pelas tradings?. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 65, abr. 2015. Disponível em:
< http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Andre_Charan.html>
Acesso em: 13 maio 2015.